

財務諸表における過去命題および 未来命題の検証

瀧 田 輝 己

- I はじめに
- II 監査人による検証行為の全般的問題
- III 過去命題の検証
 - (1) 過去命題検証の基本的パターン
 - (2) 過去命題検証の限界
- IV 未来命題の検証
 - (1) 未来命題検証の基本的パターン
 - (2) 未来命題検証の限界
- V むすびにかえて——これまでの考察の要約——

I はじめに

財務諸表監査の特徴は、経営者の実行した会計処理（方法）が、一般に認められた会計原則（原則）に準拠しているかどうかを確かめる（照合）ところにある。しかし、このこととは別に、財務諸表監査における監査人の行為は、企業の財政状態および経営成績に関する経営者の言明（財務諸表）について、その真偽（主張されている事象の存在）を検証するものであると考えることもできる。

監査人による、これらの二つの行為は、一体であるとみなされ、前者を確かめることによって、後者は、自動的に検証される関係にあると普通考えられてきた。つまり、一般に認められた会計原則に準拠して作成された

財務諸表は、すなわち企業の財政状態および経営成績についての真なる言明であるとみなされてきたわけである。

基本的には財務諸表についての監査人の判断は一般に認められた会計原則への準拠性の判断（当否の判定）と事実への一致の判断（真偽の判定）という二つの内容からなる¹。しかし、現実には、形式的に準拠性が満足されていれば、そのまま経営者の言明は真であると判定され、前者のみが財務諸表監査の特徴として強調されてきたのである。実質的な真偽の判定は形式的な当否（妥当性）の判定の陰にかくれてきたという点こそが、財務諸表監査の最大の特徴であった。換言すれば、近代財務諸表監査では、ひたすら、方法と原則の照合が監査人の使命であった²。

ところが、近年になって財務諸表を経営者による言明、すなわち、真偽を判定しうる命題の一覧表であるとみなして、各命題の真偽を検証しようとする傾向（情報監査と呼ばれる）が顕著となってきている。この場合には、財務諸表によって経営者はいったいどういうことを言明しようとしているのか、つまり、財務諸表がそこで主張する内容は何かということが明確になっていなければならない。この明確化は見かたを変えれば、結局、財務諸表の解釈あるいは意味づけの問題である。

この新しい傾向に従うと、経営者が、一般に認められた会計原則に従って会計処理を行ったという事実は認められる場合でも、結果として作成された財務諸表が、企業の内容についての真実の報告となっていないというケースが起こりうる。その場合には、一般に認められた会計原則自体が、もともとそのときの解釈者の指向するような企業内容を示すために設定さ

1 Cf. AAA Committee On Basic Auditing Concepts, *A Statement of Basic Auditing Concepts* (以下、ASOBAC と略す), *Studies in Accounting Research* No. 6, AAA, 1973, pp. 23-25.

2 <原則と方法の照合>ということばは、岩田教授によって用いられたものである（岩田 巖『会計原則と監査基準』中央経済社、1955年、54ページ）。これは、近代財務諸表監査の特徴を端的に表す用語となっている（例えば、日下部興市『新会計監査詳説〔全訂版〕』中央経済社、1978年（全訂39刷）、40ページ）。

れたものではないか、あるいは、そのときの解釈者がいだけ〈企業内容〉というものについてのイメージ自体にそもそも誤りがあるかのどちらかに原因があるといえよう。

しばしば、一方で、一般に認められた会計原則に準拠して作成される「貸借対照表は、企業の財産状態を示すものではなく財政状態を示すものである³」と動態論に立脚して主張されながら、他方で、財務諸表が現実にご利用されるときは、貸借対照表等によって、当該企業の財務安全性等が静態論的に読みとられている。現行会計制度における一般に認められた会計原則は、企業の担保能力(支払能力)をいわば静的に表示することを、本来、目的として体系的に設定されてはいないことを知りつつ、そのルールに準拠して作成された財務諸表を解釈するときの財務諸表の利用者の目は、むしろ財産目録を解釈するときのそれとなっているのである。ルールの目的と実際の解釈との間に大きなギャップを生じさせているわけであり、財務諸表を作成する側すなわち情報の送り手と財務諸表を利用する側すなわち情報の受け手との間にコードの一致がみられない状態を作り出しているのである。このようなギャップを理由にして、財務諸表が企業の内容を真実に表示していないことを危惧するのであれば、その解消のためにわれわれがとるべき態度は、一般に認められた会計原則が、財務諸表の読者のニーズにはじめから適合していないことを批判して、そのルールを修正するか、あるいは、貸借対照表に記載されている内容として、企業の支

3 この種の説明は、貸借対照表作成方法を強調する場合と貸借対照表の内容を強調する場合とに分けられる。前者では〈誘導法にもとづいて作成され、棚卸法にもとづいて作成されるものではない〉ということの意味することになる。簿記論的である。後者では〈現在の価値を表示するものではなく、過去の価値を表示し、将来の収益力要因を表示する〉ということの意味する。評価論的である。本稿では、前者の区別は〈動的貸借対照表〉と〈静的貸借対照表〉により、後者の区別は〈動態論的解釈〉、〈静態論的解釈〉により行うことにする。なお、岩田教授は貸借対照表の解釈の相違にもとづいて損益計算監査(財務諸表監査と考えるとよいと思われる)を〈動態論的監査〉、いわゆる貸借対照表監査を〈静態論的監査〉と考えられることを指摘している(岩田、前掲書、53ページ)。

払能力を読みとろうとする行為自体に無理があることを反省して、その行為をあらためるかのどちらかである。⁴

確かに、一定のルールに従って作成された財務諸表の解釈ないし意味づけは、元来、その一定のルールと結びつけて行われなければならないという必要性はない。原則として、財務諸表の解釈はその利用者の自由である。例えば、経営分析の目的をもって財務諸表を解釈するときには、財務諸表がどのようなルールに従って作成されたかということとは無関係に、分析目的に沿った解釈がいくつか行われようし、監査においても、監査目的ごとにそれぞれの目的にかなう財務諸表の解釈がいくつかありえよう。前者の場合には、株主の立場での解釈、経営者の立場での解釈等という具合に、さらに詳細に区分することができる。同様に、後者の場合にも、不正・誤謬の発見・防止目的、信用目的、投資目的等、それぞれの目的に応じて監査を必要とする各利用者のニーズに適合するように様々な財務諸表の意味づけを試みる事が可能である。

しかしながら、制度としての監査では、社会的な価値体系の蒸留である一定のルールに従って作成された財務諸表を監査対象として予定しており、それが、多目的に利用されることを予想している。したがって、適正性の一つの要件である社会的妥当性は、このようなルールへの準拠性をもって確かめられる。また、適正性のもう一つの要件であるコードの一致度は、一般に認められた会計原則を媒介にして達成されうる。⁵それ故、一般に認められた会計原則への準拠性が確認されれば、そのまま企業の財政状態を適正に表示しているという関係がすでに構造的に組み込まれているのである。そこで、ルールへの準拠性の検証をまったく抜きにしては適正性

4 ここでの二つの立場は、法哲学ないし法解釈学の課題としての自然法論と法実証主義の考えの相違とアナロジーである。自然法論については次を参照されたい。碧海純一『新版法哲学概論』創成社、1971年（第6刷）、312-314ページ。

5 瀧田輝己「会計における擬制とその監査上の取扱い（2）」『経済経営論叢』（京都産業大学）第21巻第4号、1987年3月、226-229ページ参照。

を主題とする近代財務諸表監査はありえないということになる。ルールへの準拠性と利用者への関心事への適合性とを、完全に切り離して、後者のみを検証するということはもともと許されず、財務諸表の解釈は必ずルールを通じて行われなければならないという制約を監査人は負っているといわなければならない。制度としての監査が対象とするものは、単なる情報ではなく、社会制度における公的な情報という極めて限定されたものであることを重ねて強調しておかなければならない。そこで、利用者のニーズへの適合性、とりわけ財務諸表項目の实在性 (substance) が監査制度上、重要な課題となる場合にも、あくまでもルールへの準拠性を前提とし、その枠内で实在性は検証されていくことになる。⁶

ところで、現行の会計制度が投資家保護を目的としていることはあらためて指摘するまでもない。したがって、一般に認められた会計原則もまた、投資家保護を基本目的として体系化されたものである。具体的には、投資家を中心にした各種利害関係者の最大の関心事である企業の収益力を適正に示すところはその目的がある。⁷ そこでの財務諸表の解釈は収益力表示という観点から行われなければならないとするのは当然である。

収益力を表すための会計としては適正な期間損益計算を行うような計算構造をもつ動態論こそが相応しい。それ故、現行の会計制度においては動態論に立脚したルールが一般に認められた会計原則を構成していると考えられる。このように考えるとき、そのルールに準拠して作成された財務諸表を支払能力あるいは担保能力という静的な状態を知るための資料として用いることができるとすれば、それは一般に認められた会計原則を無視した

6 ASOBAC が既知の知識 (経験的に真である) にもとづいて妥当性の決定をすることができ、それによって信憑性が確立される、としているのはこのような理由からであると思われる (AAA, *op. cit.*, pp. 24-25. なお、訳語は鳥羽至英訳『アメリカ会計学会「基礎的監査基準」』国元書房、1982年に負った。以下、同様である)。

7 山根忠恕・嵐村剛雄『体系財務諸表論 [理論篇] (二訂版)』税務経理協会、1983年 (二訂版2刷)、15ページ。

解釈となり、ひいては情報の送り手と情報の受け手との間にコードの不一致を生じさせることになる。

本稿では、こうした問題意識を出発点にして、少なくとも現行の監査制度においては、一般に認められた会計原則への準拠性の検証は不可欠であると考え、むしろ、それを前提にしたうえで財務諸表上の言明が主張している事象の实在性を検証していくことになるという考えに立つ⁸。すなわち、一般に認められた会計原則は動態論に立脚したものであって、それに準拠して作成された財務諸表も動態論の観点から解釈され、实在性が検証されていかなければならないとする立場から、この問題に接近するわけである。

動態論的解釈あるいは意味づけでは財務諸表上の記載事項は、すべて、過去・現在・未来という時制を含んだ命題であるとみなすことができる。過去命題および未来命題の検証は、現在命題の検証と当然異なり、それなりの方法で検証していかなければならない。つまり、有形固定資産の視察や棚卸資産の立会等、監査人が自ら体験したことが、そのまま検証すべき主題についての信念に直接結びつくとはいえない。この点を踏まえて、財務諸表の深層構造をなす過去命題、未来命題についての監査人の検証行為の特徴をうきぼりにしようというのが本稿の目的である。

II 監査人による検証行為の全般的問題

動態論にもとづく会計では、貸借対照表は次期以降の損益計算を適正に行うために繰越される「未解決項目」の一覧表であると位置づけられる。

8. こうした問題意識からの展開として次のものを参照。
 瀧田輝己「監査基準としての時間概念—財務諸表の日付についての考察—」『経済経営論叢』（京都産業大学）第22巻第4号，1988年3月。
 瀧田輝己，「監査基準としての時間概念—財務諸表の深層構造と時間—」『経済経営論叢』（京都産業大学）第23巻第1号，1988年6月。

そして、損益計算書は当期（現在）⁹の損益の状況を表す計算書であるとみなされる。

しかしながら、貸借対照表と損益計算書をそれらが分離する以前の状態である残高試算表に戻して考えてみると、少なくとも、そこに記載されている内容は収支計算という観点でながめれば、過去・現在・未来のすべてにわたっていることが理解される。¹⁰このことはまた、損益計算の次元においても同様である。それ故、試算表を二つに分け作成される財務諸表は、収支ならびに損益という二つの次元での過去、現在および未来のすべての時制を含む命題の要約表であるとみなされうるのである。そうであれば、監査人による実在性の検証もまた財務諸表上の各命題の真偽を過去・現在・未来という時間の区分に即してなされることになる。例えば、〈支出・未費用〉に関して、監査人は、収支計算における過去命題の検証と同時に損益計算における未来命題の検証という二つの検証を行う必要がある。また、〈支出・未収入〉の場合には、収支計算における過去命題の検証と、同じく収支計算における未来命題の検証という二つの検証を行い、〈費用・未支出〉については損益計算における過去命題の検証と、そして収支計算における未来命題の検証という二つの検証を行うという具合である。

過去命題、現在命題および未来命題についての検証行為をより詳細に理解するための前段階として次の三点を、あらかじめ明確にしておかなければならない。すなわち、第一点は、会計上（経営者の立場といい換えてもよい）の過去・現在・未来という時間区分と監査上（監査人の立場といい換えてもよい）の過去・現在・未来という時間区分との間のズレの問題である。会計上の現在は「当期」ということであり、通常、一年間という幅

9 E. Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 13. Aufl., Köln Und Opladen, Westdeutscher Verlag, 1962, S. 53.

土岐政蔵訳『十二版 動的貸借対照表論』森山書店, 1961年（第7刷）, 30ページ。

10 瀧田, 前掲論文, 1988年3月, 114-115ページ。

をもつものである。この幅があるため、期首近くでの出来事は、決算日時点から振り返れば、明らかに過去の事象であり、その意味で前期において生じた出来事と本質的に変わりはない。しかしながら、動態論における最も重要な理念である期間帰属計算は、こうした物理学的な意味での時間の流れとはかかわりなく、企業内の様々な事象を会計独自の概念体系に従った時間区分、すなわち「前期（以前）」、「当期」、「次期（以降）」という区分によって過去・現在・未来に振り分ける行為に他ならない。発生主義の原則、収益・費用対応の原則、費用配分の原則等は、すべてこうした会計上の操作に関する基本的なルールなのである。

これに対して、監査人による過去命題の検証および未来命題の検証というときの過去・現在・未来は監査人の立場での過去・現在・未来であり、むしろ、一般的・物理学的な意味での過去・現在・未来という時間区分に近い。その意味で、会計独自の概念としてのそれらとは区別される必要がある。監査人の立場から厳密に言えば、会計上の「当期」もまた過去となるからである。とくに、決算日以後に行われる期末監査において、このことは顕著となる。要するに、会計上の現在と過去すなわち「当期」と「前期」を合わせて監査では過去命題として取り扱うことになるのである（そこで、本稿においても監査人の立場から以下、過去命題は現在命題も含めて取り扱うことにする）。ときには、会計上の未来すなわち「次期」の一部さえも監査では過去となる場合もあるのである。この点をはじめに明確にしておかないと、無用の混乱をきたすおそれがある。

第二点は、過去の出来事は、すでに生じたことであるから極めて客観性があり、検証が十分になされうると思われがちであるという点である。しかし、監査人が、実際にその場に居合わせた場合以外は、過去についての言明は何らかの証拠にもとづいて間接的に検証していかなければならず、このときの証拠が文書のかたちで存在するときには、明らかにその証拠に

についての解釈の問題が加わる。また、例え出来事が生じたとき、直接その場に監査人が居合わせた場合¹¹であっても、それについての経営者による言明は後になって表明され、しかも監査の通常の形態である事後監査では、その言明のさらに後に検証することになるので、監査人による過去の存在の確認は記憶に大きく依存して行われることになる。さらにまた、証拠にもとづいて事実を推定するには、証拠と事実との間の因果関係を監査以外の諸々の知識によって確かめることになるが、これらの既知の知識(因果法則)を適用するときにも、監査人による選択・適用の問題が入ってくる。こうしてみると、過去の事象についての検証行為は、いろいろな段階で監査人による事実や知識の「選択・適用」を内容とした判断に頼らざるをえない。

かくして、検証可能性という次元で考えれば過去の出来事といえども、未来命題を検証する場合における未来の出来事と客観性はあまり変わらないことが理解されるのである。

第三点は、未来命題に関しては、目的と手段との関係が、原因と結果の関係にとってかわるという点である。過去命題の検証も未来命題の検証も、すなわち、原因と結果の関係を利用する場合の検証も目的と手段の関係を利用する場合の検証も構造的には、ほぼ同型である。ただ、目的と手段との関係においては現在の行為が、何らかのかたちで、未来の目的実現に影響を与えるというところに両者の間の唯一の相違点を見い出すことができる。このことを逆にいうと、現在の行為が、ある事象に対して影響を与えることができる場合というのは、実はその事象は未来のそれである

11 この場合にも、知覚の多義性の問題があり、必ずしも客観的であるとはいえないが、ここではそれは考えないことにする。なお、知覚の多義性については次を参照されたい。

渡辺 慧『ボタン認識』岩波書店、1978年、6ページ。

瀧田輝己『監査における事実認識』『京都産業大学論集』、第15巻第2号(社会科学系第7号)、1986年7月。

ということになる。¹²

未来事象が、目的・手段の関係を通じて現在の行為とかわりをもつということは、未来はすでに決まっているという「運命論」の否定をも意味している。ところが、後発事象の一部については、この「運命論」的な論理でもって過去の事象を修正するケースが起こるのである。すなわち、後発事象のうち、貸借対照表の数値を変更すべきものとして分類されるもの¹³に関しては、監査人は会計上の現在（「当期」）をながめ、同時に会計上の未来（「次期」）もながめ、未来を知ったうえで現在の誤りを正すという立場にある。こうした修正はいわば「運命論」的修正である。結果を知ったうえでそれに先行する原因行為の修正である。これは、(1)会計上の時間区分と監査上の時間区分とが異なるということ、(2)現在の行為が影響を与えるのは未来についてであるということ、の二点から説明される。

前述のごとく、経営者は決算日の時点に立って決算日現在の財政状態を報告するものとして貸借対照表を作成し、また、決算日に終了する一定期間の経営成績を決算日現在の立場で報告するものとして損益計算書を作成する。他方、監査人は、監査報告書作成日の立場で決算日現在の貸借対照表、および決算日現在に終了する一定期間の損益計算書を検証する。したがって、後発事象のように収支および損益の各計算において、ともに経営者の立場からは未来に属するという項目であっても、それらは単に、前述した会計独自の時間区分において、未来（「次期（以降）」）に属するもの

12 本稿における過去と未来の非対称性についての考察は次の文献に負うところが大きい。

中村秀吉『時間のパラドックス』中央公論社、1985年（7版）、第10章。

13 例えば、貸借対照表日後に大口の取引先が倒産したようなときには決算日現在の貸借対照表上の貸倒引当金を修正するものと考えられている。この点に関しては次を参照されたい。

AICPA, Statement of Auditing Standard No. 1.

日本公認会計士協会東京会編『例会会計監査報告書』第一出版、1977年、28-29ページ。

企業会計審議会「後発事象の監査に関する解釈指針」（1983年）二。

なお、「企業会計原則注解」注1-3もあわせて参照。

として振り分けられたものにすぎず、監査人の立場からは一般的・物理学的な意味に近い意味での過去の事象となりうるのである。そこで、監査人による修正は、会計の概念体系の中で位置づければ経営者の行為の「運命論」的な修正となる。こうした修正は、もともと、監査人が行うべきことであって、そしてまた、監査人のみが行うことであって、経営者はこれらについて未修正のままにしておくのが「運命論」を排除するという観点からは正しい。

以上要するに、過去命題の検証も未来命題の検証も、どちらも現在からみれば「非存在」の検証である点で同じであるが、過去命題は、現在の行為によって影響を受けないのに対し、未来命題は現在の行為によって影響を受ける点で異なる。もっとも、後発事象の一部については、逆に、未来の事象が現在を修正させる場合もある。これは、過去・現在・未来の時間区分が、会計の場合と監査の場合とで異なるためである。けれども、本来、この種の修正は、監査人の立場からのみなされ、経営者にとっては、未来の事象によって現在の行為が影響を受けるということはないと考える必要があるのである。

Ⅲ 過去命題の検証

(1) 過去命題検証の基本的パターン

前節において、監査人による検証行為は、過去命題の場合であっても、未来命題の場合であっても、構造上は、ほぼ同型であることを指摘してきた。唯一の相違点があるとすれば、それは原因と結果の関係にもとづく証拠づけと目的と手段の関係にもとづく証拠づけという点であった。このことを踏まえて、過去命題を検証するときの一般的パターンを考えてみることにする（未来命題については4節で検討する）。

監査人の検証行為を、最終的に経営者による言明の真偽を判定すること(実在性のテスト)であると考え、この真偽を決定するものが真理条件である。具体的には、言明が主張する事象の存在である。とりわけ、過去命題の場合には「過去の存在」である。

もっとも、真理条件を満たしているかどうかを確かめる前に、すなわち過去に関係する言明が真か偽かということが判定されうるためには、その前にまず、その言明が有意味でなければならない。つまり、真偽を判定しうる命題としての体裁を整えていなければならないということである。過去命題の場合には、その言明が有意味だということは、過去の日付または時制をもった言明が有意味だ¹⁴ということである。一般的な例をあげると、

<きのう、波の音は白かった>

という言明は、よほど特殊なコンテキストにおける場合でないかぎり、つまり、通常の場合では日本語の体系上、意味をもたない。この種の言明については、はじめから真偽が確定しえないのである。会計では、この例のような一般的言語体系上の有意味性に加えて、さらに独自の有意味性が問われる。例えば、

<きのう、建物は白かった>

という言明は、日本語の体系上は意味をもつにもかかわらず、会計においては、無意味である。会計という特別な言語体系においては独自の意味構造が存在する。それは、建物のもついろいろな属性のうち、企業資本の循環過程においてどの位置にあるのかという側面において<建物>ということばが指示するものを照らし出すという会計独自の構造である。この独自の意味構造の枠内での使い方をしなければ、会計的に有意味な言明とはならないのである。具体的にいえば、一般に認められた会計原則に準拠して

14 中村, 前掲書, 103ページ。

はじめて会計上は有意味となる。そこで、検証行為の最初の手続としてのルールへの準拠性のテストは、実は会計的な有意味性を確かめるための行為であるといえることができる。

さて、財務諸表上の言明が、一般に認められた会計原則に準拠していることが認められ、会計的に有意味となり、真偽を判定しうる命題とみなされると、次に、その命題が真であることを確かめる作業に入る。命題が真であるためには、真理条件を満たさなければならない。ここで、真理条件というのは、それを満たせば、その命題が真であり、満たさなければ、偽となるような条件であると考えておくことにする。前述のように、過去命題の真理条件は、あくまでも命題が主張するところの事象の過去における存在であって、現在の存在でも、未来の存在でもない。前述の会計上の時間の区分に従えば、「前期」、「当期」および「次期」の一部における存在であって、「次期」（一部を除く）以降の存在ではない。

動態論会計では、貸借対照表に記載された事項についての決算日現在の実際の有高が真偽を決定するものではなく、貸借対照表上の過去命題の真偽は、過去の事象の存在によって決定される。また、未来命題の真偽は、未来の事象の存在によって決定される。例えば動的貸借対照表に記載されている「建物 1,000,000」という表示は、

＜現在、建物が 100 万円ある＞

という命題としてではなく、

＜過去に、建物 100 万円を取得（購入）した＞

という過去命題と

＜将来、建物 100 万円は費用となる＞

という未来命題の二つからなる言明（合成命題）であると動態論的には解釈されなければならない。このような解釈は、ルールへの準拠性が確かめられ、その後実在性が確かめられることを反映したものであり、準拠性

の枠内で実在性のテストがなされることを意味する。重ねていえば、会計的な有意性が確かめられたうえで、その真理条件が検証されるということとは、動態論を基盤とするルールに即して意味づけされたあと、その意味づけに従って存在が確かめられるということである。

したがって、動的貸借対照表上の「建物 1,000,000」という表示は、過去の支出 100 万円の存在を真理条件とする命題と未来の費用 100 万円の存在を真理条件とする命題の時間区分を異にする二つの命題に書き換えられるというわけである。そこで、建物を過去において取得したという事実（必ずしも、具体的な支出でなくてもよいが、いまは、支出という事実として扱うことにする）が存在すれば、この過去命題は真となり、将来、この建物が費用となる事実が存在すれば、この未来命題は真となる。いずれの命題とも真であるときに、この言明は全体として真となる。それ故、これらの存在を確かめるために、監査人は様々な方法を採用することになる。¹⁵

まず、監査人が当該建物の取得のときに居合わせたという場合であれば、監査人の記憶にもとづいてそれを確かめることができる。記憶は、かつて監査人が知覚したものを呼び起こすものであって、極めて現在の存在を直接体験する場合に近い。しかし、監査人が取得時に居合わせたというようなケースは実際には稀であり、通常は、何らかの証拠にもとづいて過去の出来事を間接的に立証せざるをえない。¹⁶このとき、物的証拠（この例では、建物という物理的存在）は、科学的法則や自然法則等も含めて、既知の常識的・一般的因果法則（因果関係を確認するための知識）と結びつ

15 ASOBAC は、経験的に真なるものとして、建物の視察による建物の確認を例としてあげている。また、減価償却については耐用年数の実証は過去の経験から可能であるが、歴史的原価、企業の継続性、計算方法は規則、定義および公準からなっているとし、これらに対する言明が経験的に真であることを確かめる方法がないかぎり、そのまま受け入れなければならない旨の指摘をしている（AAA, *op. cit.*, pp. 23-24）。

16 Cf. AAA, *op. cit.*, p. 31.

けられて、真理条件を満たしているか否かを確認するための出発点として採用される。確かに立会、実査、視察等によって、物理的存在は直接、監査人によって知覚体験されるが、この場合も正確には、監査人は監査報告書作成日の時点からながめているわけであるから、結局、記憶にもとづいて、物理的存在を思い出しているのである。しかも、直接知覚された物理的存在も、いったん、監査報告書作成日において記憶にもとづいて思い出された後に、様々な因果法則を逆にたどりながら過去の存在を確かめていくという一連の監査行為の出発点をなすにすぎないのである。このように動態論における監査では、立会、実査、視察等、いわゆる実在性テストのための監査技術は、必ずしも財務諸表上の言明と現在の状態とを照合するための手段ではない。

(2) 過去命題検証の限界

以上のように、一般的にいえば、過去における事象は、直接その存在が知覚（体験）されるのではなく、いったん体験され、知覚されたものが記憶として残り、後になって思い出されることになる。監査では、このことに加えて監査人自身が過去において体験したものを記憶にもとづいて思い出すということはほとんどなく、他人（経営者）によって言明された過去命題の真偽を物理的存在や文書等の証拠にもとづいて確かめるという場合が多い。したがって、極めて間接的な検証行為とならざるをえず、そこに多くの問題をかかえているのである。¹⁷

例えば、現在の物理的存在は、仮設的に信じられた会計以外の一般的因果法則と結びつけられながら過去の存在を立証するための証拠として採用されることになるが、本来ならば、この仮設が例外のないことを一つ一つ確かめていかなければならないはずである。しかし通常、監査人は、それを所与のものとして受け入れる。しかも、科学的法則や自然法則等も含め

17 Cf. *Ibid.*, pp. 31-32.

て、常識的・一般的因果法則を選択・適用するときには、少なからず監査人の価値判断が入ってくるという問題も生ずる。さらに、証拠が文書等の場合には、その証拠の意味について解釈しなければならないという問題も加わる。これらは、いずれも過去命題についての検証行為の限界を意味する。したがって監査人による過去命題の検証行為における限界は、

- ① 一般的因果法則等（「常識」と呼ばれるものも含む）が例外なく正しいかどうかは、監査人には確認されず、ただ、これを所与の知識として信ずるしかない場合が多い、¹⁸
- ② 仮に、一般的因果法則が例外なく正しいとしても、いくつかある一般的因果法則のうち、どれを適用するかという場合の監査人の判断には恣意性¹⁹の入る余地がある、
- ③ 証拠が文書の場合には監査人による解釈が必要であり、解釈もまた、極めて実践的な行為であり、恣意性²⁰の入る余地は大きい、

とまとめることができよう。

①の限界の具体例をあげると次のとおりである。いま、立会において、期末の棚卸資産が100単位存在していることを監査人が確かめたとする。このとき、前期の繰越が10単位、当期中の仕入が50単位であると財務諸表上で言明されているとすれば、常識的に考えて、〈前期繰越10単位〉という言明または〈当期仕入50単位〉という言明の少なくともどちらか一方が偽である（両方とも偽の場合もある）と推定される。

18 Cf. *Ibid.*, pp. 34-35.

19 ASOBAC は観察上の誤謬の原因として、無知 (Ignorance), 偏見 (Bias), 用具の法則 (The Law of Instruments), 観察者による環境破壊 (Environmental Contamination by Observer), 間接証拠 (The Problem of Indirect Evidence), および伝達と記憶 (Communication and Memory) をあげている (AAA, *op. cit.*, pp. 29-32)。

20 ASOBAC は観察上の誤謬をコントロールする方法として、隔離 (Insulation), 中和 (Cancellation), 誤謬の補正 (Error Compensation), 内部統制 (Internal Control), および監査調書 (Auditing Working Papers) をあげている (AAA, *op. cit.*, pp. 32-34)。

前期繰越+当期仕入<期末有高

ということは決してありえないことをわれわれは常識的な一般的因果法則としてすでに知るところだからである。ところが、家畜等のように自然成長していく特殊な棚卸資産の場合には、このような一般的因果法則は当てはまらない。ということは、一般的因果法則が当てはまらない例は、この他にも存在する可能性があるということである。つまり、監査人は、この一般的因果法則に対する例外をすべて知り尽くしているとはいいきれないのである。それにもかかわらず、上記の算式は所与のものとして監査人には受け入れられることが多いのである。

②の例として次のような場合をあげることができる。すなわち、期末において、棚卸資産の実地棚卸によって減耗が20単位あったということが判明したとすると、監査人はこの減耗の理由を判断しなければならない。蒸発によるものか、盗難によるものか、あるいはその他の理由によるものかの判断は、結局、既知の因果法則の選択・適用の問題である。同様に、評価損の発生が認められると、そのときの評価損の計上に対してなされる、陳腐化によるものか、時価の下落によるものかという判断も、やはり既知の知識の選択・適用の問題であると考えられる。現実に減耗や評価損が生じていることは確かであるが、そうした減耗や評価損に対して一般的因果法則のうちどれを適用して、その原因を説明するべきかは、監査人の判断にかかっている。

最後に③の限界として次のような場合をあげることができる。すなわち、約束手形の存在を実査によって確認したとしても、この手形が通常の商業手形であるのか、あるいは金融手形であるかという決定には監査人の解釈が入ってくる。また、別の例として売掛金の回収可能性についても解釈の問題が入ってくる（もっとも、回収可能性については次節で検討予定の未来命題の具体例となる）。その他、関係証憑についての解釈も監査には

欠かせない。ここで大事なことは、もともと解釈は極めて実践的な行為であり、それだけに、恣意性に入る余地が大きいということである。

以上、①、②、③の例から理解されるように、監査人による過去命題の検証では、数多くの一般的因果法則（会計以外の知識も含めて）が適用され、この既知の因果法則を通じて、過去の事象の存在を遡って確かめていくことになる。事象とそれを写し出す記録との間に、一般に認められた会計のルールによって結ばれている関係を見い出して（準拠性の検証）、そのうえで過去の事象と現在の結果との間に因果関係があることを確認して、最終的に過去の存在を確かめ（実在性の検証）、それを真理条件として財務諸表上の過去命題を検証していくということである。

かくして、過去の事象の存在は、一般的にいわれているほど客観性があると、いいきれない事情が存在するわけである。とりわけ、監査では、監査人が自ら直接体験するというケースは稀であり、したがって、純粋に記憶にもとづいて検証していくということさえもほとんどない。過去命題の検証では、現在の状況すなわち物的証拠を結果としてとらえ、それに時間的に先行する原因を様々な因果法則を適用して推定するのである。このようなプロセスによって、過去の存在（真理条件）を確かめていくため、極めて実践的な行為となる。

IV 未来命題の検証

(1) 未来命題検証の基本パターン

時点 t_1 と t_2 を考える場合に、 t_1 が t_2 より時間的に先であると仮定すれば ($t_1 < t_2$)、 t_1 が現在のとき t_2 は未来となり、 t_2 が現在のとき t_1 は過去ということになる。過去も未来もともに現在からみれば、「非存在」であるという点では同様である。すなわち、過去の場合にはすでに存在しな

いし、未来の場合にはまだ存在しない。²¹

さて、ある因果関係において、その初期条件をコントロールできる立場にあって、実行するか、実行しないかということを選択できる場合には、その選択した行為を広い意味での目的・手段の関係における手段であると考えることができる。この場合、結果についてそれを欲するか否かは問わない。²² 目的・手段の関係では現在 (t_1) の行為が、未来 (t_2) において、その目的を実現させることになる。つまり、目的が実現するためには t_1 から t_2 へと時間の経過が必要なのである。しかし手段としての行為とその結果としての目的との関係自体は、 t_2 を現在 (結果)、 t_1 を過去 (原因) と考えたときの因果関係の場合と同じ構造であるとみることができる。両者は共通して $\langle A$ をするならば、 B となる \rangle という構造をもつからである。これを時間的前後関係を除いた共時的なかたちで書き改めると、ともに \langle もし、 A ならば (そして、そのときのみ)、つねに B である \rangle という双条件のかたちになる。²³ 仮に時間を考慮に入れるとしても、原因 (A) は時間的に結果 (B) に先行するという関係だけは両者に共通していることが指摘されうるのである。

原因は時間的に結果に先行するということから現在の行為が未来の事象

21 中村、前掲書、118ページ。

22 意思決定のための会計では、まず目的を定め、次に与えられた環境のもとでその目的を達成するためには、どのような選択をすべきかという順序で手段が最終的に決定するということがある。ここでは、現在の選択 (手段) によって結果 (目的) を支配するという場合も目的・手段の関係と広く考えておくことにする。この点に関して、次の文献を参照。

Y. Ijiri, *The Foundations of Accounting Measurement—A Mathematical, Economic, and Behavioral Inquiry—*, New Jersey, Prentice-Hall, 1967, pp. 151-154.

井尻雄士『会計測定的基础—数学的・経済学的・行動学的探球—』東洋経済新報社、1969年 (第5刷)、202-207ページ。

23 沢田允茂『現代論理学入門』岩波書店、1981年 (第25刷)、95ページ。なお、論理学では \langle ならば \rangle の使い方に、(1) 物理的因果関係、(2) 物理的事物と知覚との関係、(3) 目的と手段の関係、(4) 行為と社会的結果との関係がある (同書、29ページ)。

に対して影響をあたえることができるかと一応考えられるが、その場合にも、全く自由に未来をコントロールできるというのではなく、既知の因果関係および現在与えられている具体的状況から未来の一部を予想することができるにすぎないということを銘記すべきである。管理可能なようにみえる未来の目的も、特定の因果法則を適用してのみ達成可能となるのである。したがって、自由に管理できるのは、実は初期条件を作り出すかどうかという点についてのみである。目的を管理可能なものにするということは、目的である結果を生じさせるように因果法則の初期条件を作り出すという操作によって、因果関係を目的・手段関係に変換する行為である。検証にあたって目的・手段関係が適用される場合においても、あくまでも時間的に先行する手段は原因であり、目的は依然として結果なのであると理解しておかなければならない。未来事象に対する予想は既知の因果関係や具体的状況から、Aという行為をすればBという結果が生ずるということをあらかじめ知ったうえで、Aを行うという意味での目的・手段関係を利用することによってなされる。

前述のように、過去命題についての検証のためには、文書やその他の事物等の証拠があり、また記憶があった。それらを因果法則と結びつけて過去の事象の存在を確かめることができた。このようなかたちでの証拠づけは、未来事象に関しても同じく可能である。未来の事象を現在の事象と既知の知識から予想できるというケースが多数存在するからである。もちろん、この場合、既知の因果法則を適用して未来事象の存在を予想することは、すなわち現在 (t_1) から未来 (t_2) に至るまでの因果関係を認識することでもある。

要するに、過去の事象にかかる因果関係が、現在（結果）にもとづいて過去（原因）を推定するのに適用されるものであるのに対し、未来の事象にかかる目的・手段の関係は、現在（原因）にもとづいて未来（結果）を

予想する場合に適用されるものである点が過去命題の検証と未来命題の検証との間の相違点となっているのである。そしてまた、この点が未来命題についての検証を理解する場合の固有の問題領域となっている。その他の点では前節で検討した過去命題の検証行為の基本的パターンがそのまま未来命題の検証行為の基本的パターンにも当てはまると考えられる。したがって、未来命題の検証の限界も目的・手段の関係に起因したものが過去命題の検証における限界につけ加わることになる。

(2) 未来命題検証の限界

これまで繰り返してきたように過去命題の検証においては記憶が重要な役割を担うのに対し、未来命題の検証においては、予想が重要な役割を果たすことになる。また、過去命題では、その真偽を判定するために原因と結果の関係が適用されるのに対し、未来命題では目的と手段の関係が適用されることになる。このように、一見して、両者の間には大きく異なる特徴が存在するように見えるが、しかしながら、さらに立入って考察してみれば、両者の間に異なる点は意外に少ないことに気づくのであった。ともに現在の時点においては「非存在」なものを確かめる行為であった。未来命題を検証するための目的・手段の関係は、初期条件を作り出すという意味でのみ、管理が可能であるが、いったん、初期条件が作り出されたら、既知の因果法則を適用して、目的（将来の結果）を予想することになるのである。²⁴しかしながら、未来命題の検証においては、過去命題のときと比べて、より強く「非存在」な感じを直感的にいだかせることも確かである。未来命題にあっては過去命題のとき以上に、一般的因果法則等の選択・適

24 井尻教授は、意思決定過程は、環境変数（制約）、決定変数（手段）、報酬変数（目的）、という3変数を含んだものであり、ある意思決定における報酬変数は他の意思決定における環境変数となる場合も考えられるとして目的・手段の連鎖の場合作を説明している。このときには、報酬変数は意思決定者の直接支配しうるものではなく、環境変数の値の選択によって影響を与えるにすぎない（Y. Ijiri, *op. cit.*, p. 151, pp. 153-154, 井尻, 前掲書, 202ページ, 206ページ）。

用や証拠の解釈等、監査人の恣意性の入り込む余地は大きいと感じさせる。このことは、未来命題の検証には、過去命題のそれにはない限界があることを暗示するものである。

未来命題を検証する際の限界としても、前節であげた過去命題の検証の諸限界を再びあげなければならない。それらは過去命題の検証および未来命題の検証が共通してもつ限界である。ただし、未来命題の場合には、その他に次のような固有の限界が追加されよう。

- ① 目的・手段の連鎖が存在すること。
- ② 手段は目的実現のための必要条件にとどまること。
- ③ 固有名詞の使用が制限されること。

過去命題のときにはそれほど問題とならなかったこれらの点は、未来の事象をより「非存在」な感じにさせているのである。

①は、未来が現在からみて時間的に遠くなるほど予想しづらくなるということを理由づける。未来についての知識は記憶や記録によってではなく、目的・手段の関係を通じて得られるものだからである。すなわち、時点 t_0 の知識に、ある目的・手段の関係（これも一種の因果法則であることはすでにみてきたところである）を適用することによって時点 t_1 の知識は得られる。そして、さらに別の因果法則を適用して t_2 の知識が初めて得られるという場合が多い。このことは、未来が遠くなるほど不確実性が入る機会が多くなることを物語る。すなわち、目的・手段の連鎖を考えたとき、最初の行為と、最後の目的が達成されるまでの間に、どれだけ多くの目的・手段の連鎖が入るかによって予想の困難さが比例して増加することになる。

いま、取得原価 100 万円の機械を償却率 10% の定率法で減価償却する場合を考えてみることにする。この場合、定率法は、適用された目的・手段

関係すなわち因果法則を意味し、²⁵取得原価 100 万円、償却率10%、等は初期条件ということになる。ここで、1年度の減価償却費10万円の予想と比べて、2年度の減価償却費9万円の予想は、より「非存在」な感じをいだかせることは明らかである。少なくとも、2年度は、1年度の減価償却の結果を踏まえて予想されるからである。

②は、会計における多くの行為は、目的実現のための十分条件とはならず、単に必要条件となるにすぎないということである。例えば、売上が実現するためには、その前に必らず仕入がなければならないが、ここで、仕入の発生をA、売上の実現をBとすると、 $\langle A \text{ならば} B \rangle$ が常にいえるとは限らないことは説明を要しないであろう。このように、目的・手段の関係においては多くの場合に、手段となる行為が目的達成のための十分条件であるとはいえず、その他の特定の条件を合わせて満たしたときのみ $\langle A \text{ならば} B \rangle$ がいえるのである。

もっとも、 $\langle \text{因果関係} \rangle$ ということばを特定の事象の間の必然的な関係だけでなく、この例のようなAとBの蓋然的な関係も含めて広く用いるとすれば、それもまた既知の因果関係すなわち因果法則として未来を予想するのに適用されることにはなる。²⁶

③は、固有名詞を使用すると未来命題では有意味でなくなることがあるという問題である。監査人が検証すべき命題については、それが有意味でなければならないことは、すでに指摘したところである。しかも、この有意味性のテストは一般に認められた会計原則に準拠しているかどうかのテ

25 ASOBAC は、この種の因果法則は減価償却の妥当性を検証するときの前件命題 (antecedent propositions) であるとしている (AAA, *op. cit.*, p. 24)。

26 「費用・収益対応の原則」の対応関係をこのように広く因果関係 (目的・手段の関係) と考えて説明するものとして、次を参照されたい。

山本・嵐村、前掲書、199-201ページ。

新井清光『財務会計論 (増補版)』中央経済社、1978年 (増補37版)、171-172ページ。

ストを必ず含むこともすでに触れたところである。このことは過去命題の場合においても未来命題の場合においても同様である。

ところで、財務諸表上の未来命題の場合には、固有名詞を含むと有意味といえなくなる場合がある。会計上の具体例をあげると、将来、実在するかどうかもわからない人物（ないし会社）であり、少なくとも期末現在まで、取引関係のない得意先を「甲商店」とし、この<「甲商店」に対する掛代金が「次期」に貸倒れとなる>という言明が財務諸表の脚注等でなされたとしても、この言明は意味をもたない。真とも偽ともいえないのである。貸借対照表に貸倒引当金が設定されるのは期末現在、存在する売掛金について全体として何%が貸倒れとなるかを表すためである。財務諸表はもともと要約表としての性格をもつため、とりわけ未来の個別対象をうまく指示することはできないのである。もっとも、財務諸表上の未来命題が、こうした個別対象の指示表現をさけるのは、項目の概観性による明瞭表示のための要求に應ずるためであるという別の理由をあげることもできる。²⁷ 明瞭性の原則の中には会計という特別な言語体系における有意味なものを表示するという要求が当然含まれているものと解釈されるからである。

このように、固有名詞の使用については過去の場合と著しい相違がある。過去命題に登場する固有名詞は（例えば、支払先名）、例えば期末現在すでに取引関係を中止して存在していないものであっても過去に実在したと推定される証拠があれば十分有意味であると考えられ、検証の対象となりうる。しかし、将来における個別対象の指示は、何らかのかたちで現在の存在と関連性をもたなければ有意味性がないのである。²⁸

27 山根・嵐村，前掲書，128-129ページ。

28 その意味で、修繕引当金を支払先等の個別対象の指示ができないのを理由に商法上は条件付債務としないにもかかわらず、会計上は負債性引当金に含めているのは妥当と考えられる。個別対象の将来の存在について指示することは、かえって言明を無意味にするのである（未来命題が受ける制約の一つとしての固有名詞の使用については中村，前掲書，123-125ページ参照）。

V むすびにかえて ——これまでの考察の要約——

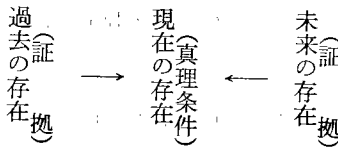
これまでの考察から、監査人による財務諸表についての検証行為は、一般に認められた会計原則への準拠性つまり当否の判定と財務諸表上の言明の真偽の判定の二つからなっていることが理解された。前者は会計という特別な言語体系における有意味性の判定のための前提をなし、後者は真理条件を満たしているかどうかの判定である。財務諸表の検証にあたっては一般に認められた会計原則に即して、財務諸表上の記載内容を判定することになるが、この判定は、財務諸表上の記載事項の会計的な意味づけをする(会計的に有意味なものにする)行為とみなすこともできた。一般に認められた会計原則が動態論に立脚したものである以上、それによって作成された財務諸表は、結局、収支計算および損益計算の両局面での過去命題および未来命題の一覧表であると意味づけられなければならない。そこで、当否の判定および真偽の判定という二つの検証目的の大部分は、財務諸表の動態論的解釈にもとづく過去命題(現在命題も含めて)および未来命題を検証の対象にすることによって達成されるという筋合にある。それぞれの命題が真理条件を満たしているかどうかを確かめることが、そこで具体的な課題となる。真理条件はまさに存在にかかわりを持ち、この存在が各種証拠にもとづいて確かめられていくことによって、最終的に財務諸表上の様々な言明の真偽が判定される。したがって、適正性の監査ではあくまでもルールへの準拠性の枠内での実在性の検証が要求されるということなのであって、貸借対照表項目である資産の監査では、現在の実在性を確かめることによって、貸借対照表に表示されている事柄が真であると考えてるのではない。動的貸借対照表上の記載事項は<現在、何々は存在する>という静的貸借対照表上の記載事項とは区別されなければならない。

すなわち「過去に、何々が発生した」あるいは「未来において、何々が生ずる」という言明である。そして、過去も未来もともに現在からみれば「非存在」である。それ故、証拠にもとづく推定や予想が、その検証のためには不可欠であるということである。

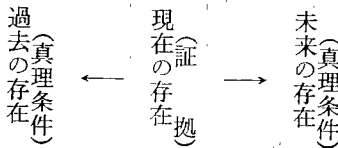
現在の存在は、過去の行為の結果であり、未来の目的実現のための手段となる。過去をもって、現在の状態を確認するための証拠にするのではなく、現在の状態をまず確かめてから、過去の事象の存在を推定していくという方向で財務諸表上の過去命題を検証していくところに動態論会計における過去命題の検証行為の特徴がある。

同様に、未来の状態をもとにして現在の状態を確かめるのではなく、現在の状態を出発点にして未来の状態を既知の因果関係等を適用しながら予想しつつ、検証していくところに動態論会計における検証行為の特徴がある。これらの検証行為の方向は、静態論会計における検証行為の場合と著しく相違する。この関係を図で示すと次のとおりである。

① 静態論会計における検証行為



② 動態論会計における検証行為



要するに、静態論では現在の存在が貸借対照表上の言明の真理条件となり、そこで主張される事象が存在すればその言明は真であり、存在しなければ、その言明は偽となる。

一方、動態論では、現在の存在を確かめたうえで（実査、立会、視察等によって）、その結果を出発点にして過去の事象を推定する。この推定が妥当であれば、貸借対照表上の言明は、当然、真であるということになる。もっとも、この場合、監査人が過去において、その場に居合わせることはほとんどないので、その存在を直接知覚したということではなく、各種証拠にもとづいて確かめていく他はない。そのため、監査人の恣意が入り込む余地がいたるところにある。いずれにしても動態論のもとでは、実査や立会等の監査技術によって直接知覚（体験）された物的証拠さえも記憶にもとづいて呼び起こされ、過去命題および未来命題の真理条件を確かめるための出発点となるにすぎないことは留意されなければならない。したがって、これらの監査技術は「実在性」や「網羅性」等の「記録と事実の照合」というはたらきを担う監査技術であるとしても、あくまでも「方法と原則の照合」という体系内で位置づけられなければならない。

以上のことは、当然、未来命題を検証する場合にも当てはまる。現在の状態は単に未来の存在を確かめるための出発点であるにすぎない。そして未来の存在が確かめられれば、未来命題はその真偽が判定されることになる。

ところで、これまで検討してきた過去命題の検証および未来命題の検証は、財務諸表項目を過去命題および未来命題とみなして検証することであるから監査人による通常の監査手続のうちの期末における「財務諸表項目の監査」と呼ばれる検証行為であることはいうまでもない。経営者によって、会計的に過去（前期以前）・現在（今期）・未来（次期以降）に振り分けられた事象を監査報告書作成日時点からそれぞれの存在を確かめていく行為である。したがって、一部の後発事象のように、決算日現在では未来に属する事象およびそれに関する言明も、監査人の立場からは、すでに過去の存在となっているものについては、過去命題としてその真偽が判定

される。この真偽の判定は、監査人の立場でこそなされうる仕事である。ところが、実務上、これを経営者が「運命論」的に修正することになっているのは、監査における指導性の機能がはたらくからである。この種の実務が、果して投資家にとって有用であるかどうかは、はなはだ疑問である。この点に関しては、あらためて考える必要があるが、ここでは立ち入ることをせず、問題点の指摘をするにとどめたい。